

RENCONTRE

CGA – ADRC

QUESTIONS ET RÉPONSES

MAI 2000

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 1

Conventions de bail avec option

La Cour fédérale de première instance a statué dans l'affaire *Construction Bérou Inc.* (96 DTC 6177) qu'un contrat de crédit-bail constituait un bail et qu'on ne pouvait considérer qu'il y avait acquisition par le bailleur avant que ce dernier n'exerce son option d'achat. Cette décision semble être suivie par l'Agence des douanes et du revenu du Canada (l'Agence) comme le confirme le document 9724127 des Tax window files.

Par contre, le bulletin d'interprétation IT-233R est toujours en vigueur et son contenu laisse supposer que dans certains cas, il y a acquisition. Nous sommes convaincus que plusieurs contribuables québécois et leur comptables appliquent les commentaires du bulletin et capitalisent au fiscal comme au comptable les contrats de crédit bail.

Quelle est la position de l'Agence du point de vue de la cotisation si un contribuable applique les principes du IT-233R, d'autant plus que l'affaire *Bérou* est en appel à la Cour d'appel fédérale ? D'autre part, est-ce que l'Agence doit modifier le IT-233R ou émettre une mise en garde sur son application au Québec ?

Réponse de la Direction des décisions de l'impôt

La Cour d'appel fédérale, dans l'affaire *Construction Bérou Inc.* (dossier A-249-96 en date du 15 novembre 1999), a conclu que le locataire, Construction Bérou Inc., avait acquis le bien et pouvait se prévaloir du crédit d'impôt à l'investissement, de la déduction pour amortissement et de la déduction pour intérêts. La Cour appuie son jugement sur le paragraphe 248(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après « L.I.R. ») (tel qu'il était formulé en 1982, à l'époque de la cotisation du contribuable) pour justifier un fondement législatif à la position de l'Agence au bulletin d'interprétation IT-233R.

Nous sommes d'avis que bien que l'alinéa 248(3)f) L.I.R. reprend essentiellement ce que la Loi prévoyait à cette époque, le libellé est maintenant différent et il ne peut pas s'interpréter comme si les attributs de propriété tels la possession, l'usage et le risque puissent constituer un droit de propriété. Au contraire, selon la version actuelle de l'alinéa 248(3)f) L.I.R., une personne doit d'abord avoir la pleine propriété d'un bien pour qu'elle soit réputée détenir le « beneficial ownership » aux fins de la Loi.

Les raisons citées dans la cause appuient la position de l'Agence citée au bulletin d'interprétation IT-233R. Comme la Cour a fondé son jugement sur le bulletin tel qu'il existait à l'époque, elle s'est gardée de faire des commentaires sur la position de l'Agence telle qu'elle existe présentement et qui avait été communiquée lors de la conférence de l'Association canadienne d'études fiscales de 1988 et résumée comme suit dans les Nouvelles Techniques no. 5 du 28 juillet 1995 :

- En règle générale, nous supposons que la forme d'une convention de bail correspond au lien réel entre les parties. Par contre, s'il est démontré que la forme de l'entente ne correspond pas au lien juridique qui unit réellement les parties en cause, il devient possible de ne pas en tenir compte.
- Les parties à une convention de bail ne peuvent pas se soustraire aux conséquences juridiques de la transaction en prétendant que la forme de la convention ne correspond pas au lien juridique qui les unit réellement.

Cette position a pour but de clarifier et de restreindre l'application des procédures du bulletin d'interprétation IT-233R aux situations de simulacre ou de trompe-l'œil (comme dans la cause *Chibougamau Lumber Ltée*, 73 DTC 134) pour fins de cotisation par l'Agence. Par conséquent, le contribuable doit suivre la forme légale de sa convention plutôt que les directives du bulletin d'interprétation. L'Agence continue d'appliquer cette position uniformément à travers le Canada et non seulement au Québec.

L'Agence est donc d'avis que le jugement de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Construction Bérou Inc.* peut être restreint aux cas similaires pour les années d'imposition avant 1991, afin de se conformer à l'interprétation du paragraphe 248(3) L.I.R. dans son ancienne formulation par la Cour. Pour les situations après 1990, la position de l'Agence telle que stipulée ci-dessus doit être appliquée.

L'Agence entend réviser le bulletin d'interprétation IT-233R pour qu'il indique clairement la politique de cotisation de l'Agence applicable dans les cas de simulacre et de trompe-l'œil et pour qu'il reflète l'état du droit actuel qui requiert, en général, qu'une opération doit refléter sa réalité juridique véritable en l'absence de trompe-l'œil.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 2

Administrateur *de facto* et article 227.1 L.I.R.

L'article 227.1 L.I.R. prévoit que, dans certains cas, un administrateur d'une compagnie peut être tenu responsable des déductions à la source sur les salaires non remises. Le terme « administrateur » n'est pas défini dans la L.I.R. et la jurisprudence a statué à différentes reprises que l'article 227.1 L.I.R. s'appliquait non seulement à l'administrateur *de jure* mais aussi à l'administrateur *de facto*. L'Agence a-t-elle élaboré des critères qui permettraient aux contribuables de déterminer quand ils peuvent être considérés comme des administrateurs *de facto* ? Si, oui, est-il possible de les connaître ?

Réponse de la Direction des décisions de l'impôt

La question de savoir si un contribuable est un administrateur *de facto* d'une société est une question de fait qui doit être tranchée sur la base des faits particuliers à chaque situation. L'Agence n'a donc pas élaboré de critères généraux qui permettraient à un contribuable de déterminer s'il peut être considéré à titre d'administrateur *de facto* dans une situation donnée.

Toutefois, on peut tenter de définir l'administrateur *de facto* comme étant celui qui, par sa façon d'agir, influence le cours des événements et dirige effectivement le fonctionnement d'une société. Selon les circonstances propres à chaque situation, un contribuable peut être considéré comme un administrateur *de facto* et ainsi avoir les mêmes responsabilités qu'un administrateur *de jure* aux fins de l'application de l'article 227.1 L.I.R. Ce pourrait être le cas, par exemple, dans une situation où le contribuable n'est pas un administrateur *de jure* mais qu'il agit à ce titre avec l'accord des actionnaires de la société ou qu'il se présente auprès de tiers en tant qu'administrateur en posant des gestes d'importance au nom de la société.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 3

Dans les propositions législatives et notes explicatives publiées le 10 septembre 1999, le nouvel article 163.2 prévoit une pénalité pour « information trompeuse en matière fiscale fournie par des tiers ». Cette pénalité avait été annoncée dans le budget du 16 février 1999. Nous aimerions connaître la portée que l'Agence entend donner à cet article, notamment à l'égard des personnes qui préparent les déclarations fiscales d'autres personnes seulement sur la foi des documents et renseignements fournis ou qui préparent ces déclarations selon les instructions d'une autre personne alors qu'elle sait que le traitement fiscal n'est pas exact.

Réponse

L'Agence des douanes et du revenu du Canada ne peut émettre de commentaires sur l'application du nouvel article 163.2 portant sur les pénalités imposées aux tierces parties. La proposition n'a pas encore force de loi.

Lorsque le projet de loi est sorti, le Ministre du Revenu a souligné son engagement à ce que la pénalité soit appliquée d'une façon juste et impartiale :

- a) en faisant participer la communauté fiscale dans l'élaboration des lignes directrices relatives à l'administration des pénalités;
- b) en s'engageant auprès de la communauté à ce que l'Administration centrale examine chaque cas avant d'imposer des pénalités, et
- c) en consultant périodiquement la communauté sur la façon dont l'Agence impose les pénalités.

Les consultations auprès de la communauté fiscale commenceront dès que le projet de loi aura été approuvé en deuxième lecture à la chambre des Communes. Les organisations professionnelles telles que l'Association des comptables généraux licenciés, l'Institut canadien des comptables agréés et l'Association du Barreau canadien seront consultées afin de recueillir leurs conseils et leurs commentaires lors de l'élaboration des lignes directrices relatives à l'administration des pénalités. Ces consultations fourniront l'opportunité aux praticiens d'obtenir une réponse aux questions qu'ils ont soulevées.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 4

- a) Y a-t-il un délai concernant l'ajustement au paragraphe 110.6(22) de la Loi ?
- b) Il s'avère que la règle du 110 % touche de simples particuliers, y a-t-il des circonstances où malgré l'exercice du choix, le ministère considère le PBR initial et/ou le coût en capital initial étant donné l'effet très punitif de cette règle ?

Réponse

- a) Non, en vertu de l'alinéa 53(2)v) de la Loi, l'ajustement prévu au paragraphe 110.6(22) constitue un montant à déduire dans le calcul du prix de base rajusté (ci-après PBR) d'un bien à un moment donné. Or, il n'existe aucun délai de prescription applicable à un ajustement du PBR. Par ailleurs, si le PBR d'un bien devient négatif suite à l'application du paragraphe 110.6(22), nous sommes d'avis que le paragraphe 40(3) de la Loi devrait s'appliquer afin de considérer le gain en capital en 1994 et ce, en autant que les dispositions du sous-alinéa 152(4)a)i) de la Loi seraient applicables.
- b) Lorsqu'un choix a été effectué en vertu du paragraphe 110.6(19) de la Loi et que le montant indiqué concernant ce choix excède 110% de la juste valeur marchande du bien au 22 février 1994, les dispositions que l'on retrouve dans la Loi, à cet effet, doivent être appliquées telles que prévues. Il peut arriver que le nouveau PBR du bien ainsi déterminé corresponde à son ancien PBR établi qui doit être considéré. Certaines dispositions peuvent sembler punitives, par exemple l'application du paragraphe 110.6(22) de la Loi. Mais c'est là l'effet recherché par ces dispositions qui avaient pour but de décourager les particuliers de choisir un montant indiqué qui excède la juste valeur marchande du bien au 22 février 1994.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 5

Un boni déclaré à payer aux actionnaires-administrateurs en fin d'exercice et payé dans les 180 jours suivants peut-il être refusé par le ministère à titre de dépenses en prenant pour acquis qu'il s'agit de la rémunération de l'actionnaire-administrateur pour la prochaine année civile ? S'il s'agit d'une nouvelle politique, qu'arrivera-t-il dans le cas où il s'agit de la seule rémunération ?

Réponse

Dans la première partie de la question, vous demandez si l'Agence peut refuser la déduction d'un boni de fin d'exercice en prenant pour acquis qu'il s'agit plutôt d'une rémunération se rapportant à la prochaine année ?

La question de savoir si une rémunération se rapporte à une année donnée en est une de fait. L'Agence analyse la déductibilité des dépenses encourues en vue de gagner un revenu d'entreprise ou de bien en utilisant divers critères suivant les circonstances propres à chaque cas. L'un de ses critères d'analyse est de s'assurer de l'existence ou non d'une obligation légale de payer le montant à la fin de l'année au cours de laquelle on veut réclamer la déduction. À ce premier critère s'ajoute le critère de raisonabilité, lequel implique que des services doivent avoir été rendus, sinon la somme payable risque d'être non raisonnable ou être une provision. Ainsi, si l'analyse des faits démontraient que le montant payé dans les 180 jours suivant représente plutôt une provision et non un paiement dû pour l'année, la déduction serait accordée au cours de la période où le paiement a eu lieu. Toutefois, dans le cas d'un actionnaire-administrateur, nous vous référons à notre politique énoncée lors de la table ronde de 1981 du CTF (question no.42). Cette politique énonce que notre Agence accepte généralement que les principaux actionnaires-administrateurs puissent se rémunérer sous forme de boni, et ce sans que ne soit revue la raisonabilité du montant dans les circonstances suivantes :

- a) il existe une politique générale au sein de la société voulant que les profits soient distribués aux actionnaires-administrateurs sous forme de boni ou rémunération additionnelle; ou
- b) la société a adopté une politique de déclaration de boni aux actionnaires pour leur distribuer les profits qui ont été générés grâce à leur « know-how », contacts, aptitudes ou habiletés entrepreneuriales.

Dans la deuxième partie de la question, vous demandez ce qui arriverait si le montant constituait la seule rémunération ?

Un boni constitue généralement un supplément de rémunération, ce qui n'est pas le cas dans la situation présentée. Toutefois, ce montant pourrait, malgré tout, être un salaire ou autres formes de rémunération mentionnées au paragraphe 78(4) de la Loi. Nous sommes d'avis que la somme payable dans votre question est généralement déductible si une obligation légale de payer existe, que le paiement est fait dans les 180 jours suivant la fin de l'année, que le montant est raisonnable et se rapporte à des services rendus pour l'année donnée.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 6

Structure de financement visée par le nouveau paragraphe 17(2) L.I.R.

Les notes techniques publiées le 10 mars 1999, relativement au nouveau paragraphe 17(2) L.I.R., indiquent que les règles plus restrictives du paragraphe 17(2) L.I.R. proposé, ne trouveront application que de manière prospective, laissant ainsi le temps aux contribuables, de réorganiser les structures auparavant non visées par l'article 245 L.I.R.

L'Agence pourrait-elle fournir un exemple d'une structure de financement qui serait visée par les dispositions du nouveau paragraphe 17(2) L.I.R. mais qui aurait été considérée non offensive ou abusive avant ce moment ?

Réponse de la Direction des décisions de l'impôt

Nous croyons que la situation suivante pourrait être un exemple d'une structure de financement visée par le nouveau paragraphe 17(2), à laquelle l'ancien paragraphe 17(1) L.I.R. et le paragraphe 245(2) L.I.R. ne s'appliquaient pas.

- Canco est une société contrôlée entièrement par des résidents canadiens.
- Société étrangère 1 (ci-après « SÉ 1 ») et Société étrangère 2 (ci-après « SÉ 2 ») sont des non-résidentes.
- Canco est l'unique actionnaire de SÉ 1. Cette dernière est donc une « *société étrangère affiliée contrôlée* » de Canco au sens de cette expression au paragraphe 17(15) L.I.R. Canco et SÉ 1 sont des « *personnes liées* » entre elles en vertu du sous-alinéa 251(2)b(i) L.I.R.
- SÉ 2 est une « *société étrangère affiliée* » de Canco au sens de cette expression au paragraphe 95(1) L.I.R. Cependant, SÉ 2 n'est pas une « *société étrangère affiliée contrôlée* » de Canco au sens de cette expression aux paragraphes 17(13) et 17(15) L.I.R.
- Canco a acquis des actions du trésor de SÉ 1. Le produit d'émission des actions a été utilisé pour consentir un prêt sans intérêt à SÉ 2.
- SÉ 2 a utilisé l'argent emprunté dans une « *entreprise exploitée activement* » au sens donné à cette expression au paragraphe 95(1) L.I.R. Le prêt est impayé depuis plus d'un an.

L'ancien paragraphe 17(1) L.I.R. n'était pas applicable dans la situation décrite ci-dessus car la société résidant au Canada n'a pas prêté d'argent à un non-résident. En outre, le paragraphe 245(2) L.I.R., en général, n'aurait pas été applicable dans une telle situation.

Par contre, la nouvelle règle anti-évitement prévue au paragraphe 17(2) L.I.R. pourrait s'appliquer dans une telle situation.

En effet, la souscription d'actions du trésor de SÉ 1 par Canco constitue un transfert de biens aux fins de l'application du paragraphe 17(2) L.I.R. et n'est pas un « *prêt ou transfert de biens exclu* » au sens du paragraphe 17(15) L.I.R. puisque, entre autres, au moment du transfert, Canco est liée à SÉ 1.

De plus, les deux exceptions prévues au paragraphe 17(3) L.I.R. à l'égard de l'application du paragraphe 17(2) L.I.R. ne s'appliqueraient pas dans cette situation.

D'une part, l'exception prévue à l'alinéa 17(3)a) L.I.R. ne s'appliquerait pas puisque SÉ 2 n'est pas une « *société étrangère affiliée contrôlée* » de Canco.

D'autre part, l'exception prévue à l'alinéa 17(3)b) L.I.R. ne s'appliquerait pas non plus, car les modalités du prêt sans intérêt consenti à SÉ 2 par SÉ 1 ne correspondent pas à des modalités qui auraient été conclues entre des personnes n'ayant entre elles aucun lien de dépendance.

Par conséquent, SÉ 2 serait réputée être débitrice d'une somme due à Canco égale à la créance de SÉ 1 en vertu du paragraphe 17(2) L.I.R.

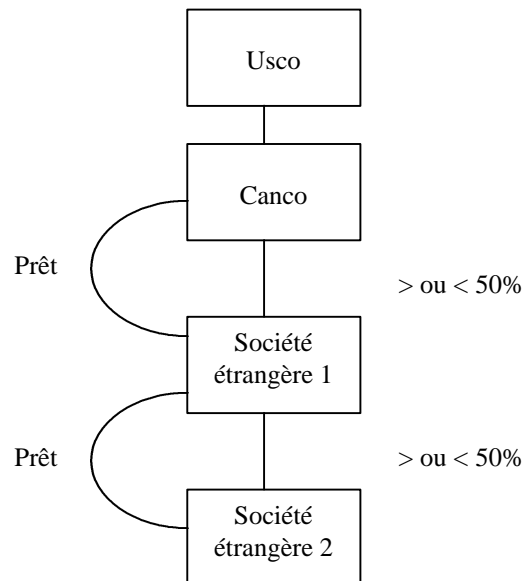
TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 7

Application du paragraphe 17(2) L.I.R. à une structure de financement donnée

Dans les notes techniques publiées le 10 mars 1999, relativement au nouveau paragraphe 17(2) L.I.R., il est indiqué que le contribuable pourrait réorganiser sa structure de financement, de façon à ne pas être visé par le nouveau paragraphe 17(2) L.I.R. s'il ne l'était pas antérieurement par l'article 245 L.I.R.

La situation décrite ci-dessous serait-elle visée par les dispositions du nouveau paragraphe 17(2) L.I.R. ?



Réponse de la Direction des décisions de l'impôt

Afin de pouvoir commenter votre question, nous avons tenu pour acquis que les faits suivants s'appliquent dans la situation de base proposée.

- a) Usco est l'unique actionnaire de Canco.
- b) Peu importe le pourcentage d'actionnariat d'une société dans une autre, SÉ 1 et SÉ 2 sont des « sociétés étrangères affiliées » de Canco, telle que cette expression est définie au paragraphe 95(1) L.I.R.
- c) Les autres actionnaires de SÉ 1 et SÉ 2 ne résident pas au Canada et ne sont pas liés à USco, Canco, SÉ 1 et SÉ 2.
- d) Les prêts sont sans intérêt et sont impayés depuis plus d'un an, ce qui représente des modalités qui n'auraient pas été conclues entre des personnes n'ayant aucun lien de dépendance.
- e) La somme prêtée à SÉ 2 est utilisée par celle-ci pour tirer un revenu d'une « *entreprise exploitée activement* » au sens de cette expression au paragraphe 95(1) L.I.R.
- f) Il est raisonnable de conclure que le prêt consenti à SÉ 2 par SÉ 1 est dû au fait que Canco a effectué un prêt à SÉ 1.

En général, le prêt sans intérêt consenti à SÉ 1 par Canco ne serait pas un « *prêt ou transfert de biens exclu* » au sens du paragraphe 17(15) L.I.R. aux fins de l'application du paragraphe 17(2) L.I.R. soit parce que Canco et SÉ 1 sont liées ou soit parce que les modalités du prêt ne correspondent pas à des modalités qui auraient été conclues entre des personnes sans lien de dépendance.

Le paragraphe 17(2) L.I.R. ne s'appliquerait pas en raison d'un prêt consenti à SÉ 2 par SÉ 1, si SÉ 1 et SÉ 2 sont des sociétés étrangères affiliées contrôlées de Canco, conformément à l'exception prévue à l'alinéa 17(3)a) L.I.R.

Dans les situations où l'alinéa 17(3)a) L.I.R. ne s'appliquerait pas, l'exception prévue à l'alinéa 17(3)b) L.I.R. ne s'appliquerait pas non plus en raison du fait, entre autres, que les modalités du prêt consenti à SÉ 2 par SÉ 1 ne correspondent pas à des modalités qui auraient été conclues entre des personnes sans lien de dépendance.

Dans les situations où le paragraphe 17(2) L.I.R. s'appliquerait, SÉ 2 serait réputée être débitrice d'une somme due à Canco, égale au montant du prêt consenti à SÉ 2 par SÉ 1, aux fins de l'application du paragraphe 17(1) L.I.R.

Le ministère des Finances a déjà été informé de la possibilité de double imposition dans certaines structures de financement étranger comme celle que vous nous avez soumise où la société qui réside au Canada pourrait être sujette au paragraphe 17(1) de la Loi en raison d'un prêt à une personne non résidente ainsi qu'en raison de l'application du paragraphe 17(2) de la Loi à cause d'un prêt subséquent de la personne non résidente à une autre personne non résidente.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 8

Mandat d'inaptitude prévu par le Code civil du Québec

Dans la lettre d'opinion 5-910695 datée du 31 décembre 1992, l'Agence a mentionné que pour les fins de déterminer si deux sociétés sont associées, un mandataire en vertu d'un mandat d'inaptitude serait réputé en vertu du paragraphe 256(1.4) L.I.R. (sous réserve de l'exception mentionnée ci-dessous), propriétaire des actions d'une société possédées par le mandant, si les pouvoirs du mandataire incluent le pouvoir de contrôler les droits de vote afférents aux actions possédées par le mandant. L'alinéa 256(1.4)a) L.I.R. prévoit une exception si le droit de contrôler les droits de vote ne peut être exercé du fait que son exercice est conditionnel au décès, à la faillite ou à l'invalidité permanente d'un particulier.

Pourtant, il nous apparaît que le mandataire agit au nom du mandant lorsque le mandataire agit conformément aux dispositions d'un mandat d'inaptitude régi par le *Code civil du Québec*.

Questions

1. Est-ce que la position de l'Agence est toujours telle que mentionnée ci-dessus ?
2. L'expression « pour le compte de » est utilisée fréquemment dans la Loi. Est-ce que cette expression vise seulement les situations où il existe une relation de mandant mandataire ?

Réponse de la Direction des décisions de l'impôt

Question 1

La position de l'Agence n'a pas changé et est toujours celle décrite ci-dessus.

Question 2

L'expression « pour le compte de » n'est pas définie dans la Loi et il faut utiliser son sens ordinaire. Cette expression peut avoir plusieurs sens. Le sens à donner à l'expression « pour le compte de » dépend notamment du contexte dans lequel l'expression est utilisée dans la Loi et s'il y a lieu de l'intention du législateur. Cette expression peut viser ou ne pas viser une relation mandat mandataire selon le contexte.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 9

Le paragraphe 69(11) présume que le produit de disposition égale la JVM du bien lorsque les conditions d'application sont rencontrées. Est-ce réellement l'intention du ministère de n'apporter aucun ajustement au coût d'acquisition de l'acquéreur lorsque 69(11) s'applique au vendeur, dans le cas où les parties avaient choisi d'utiliser les dispositions de roulement fiscal du paragraphe 85(1) ?

Réponse

Le paragraphe 69(11) de la Loi énonce une règle anti-évitement qui a pour but d'empêcher un vendeur de reporter l'imposition d'un gain résultant de la disposition d'un bien dans le cadre d'une série de transactions dont l'un des objectifs principaux est l'obtention d'avantages fiscaux.

Comme les alinéas 69(1)a) et b), le paragraphe 69(11) ne contient aucune règle prévoyant un ajustement automatique au montant du produit de disposition ou au coût d'acquisition d'un bien pour refléter les montants réputés reçus ou payés selon les alinéas 69(1)a) et b) ou le paragraphe 69(11) de la Loi.

La position de l'Agence quant aux rajustements permis aux produits de dispositions ou aux coûts d'acquisitions est énoncée dans le bulletin d'interprétation IT-405. On y mentionne notamment que l'Agence peut permettre un rajustement s'il peut être établi que le transfert ne s'est pas effectué moyennant une contrepartie égale à la juste valeur marchande du fait d'une simple erreur et non pour cause de tentative délibérée d'évitement fiscal ou de fraude fiscale.

Toutefois, puisque le paragraphe 69(11) de la Loi constitue une disposition anti-évitement, la position énoncée dans le IT-405 ne saurait être applicable. Par conséquent, le gain du cessionnaire doit être calculé en utilisant le coût d'acquisition original.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 10

Lorsqu'un particulier réalise un gain en capital imposable admissible à la déduction pour gains en capital, il faut vérifier si le particulier a un solde de pertes nettes cumulatives sur placements (PNCP) ou a encouru des pertes au titre d'un placement d'entreprise depuis 1985.

Dans le cas, par exemple, où le particulier est un nouveau client, la personne qui prépare la déclaration de revenus n'a pas nécessairement les déclarations de revenus des années antérieures jusqu'en 1985. Le seul recours demeure l'Agence des douanes et du revenu du Canada. Toutefois, lorsque l'on communique avec l'Agence, on nous informe que les renseignements ne sont disponibles qu'à compter de 1988. Pour la PNCP cela ne cause pas de problèmes, mais pas pour les pertes au titre d'un placement d'entreprise, comment suggérez-vous de procéder ?

Réponse

Une vérification de notre système nous révèle que les pertes au titre d'un placement d'entreprise sont des informations disponibles tant avant qu'après 1988.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 11

Impôt de la partie I.3 L.I.R.

Le ministère du Revenu du Québec a publié, en date du 30 septembre 1999, son bulletin d'interprétation IMP. 1138-1/R3. Les principales modifications visent :

- la reconnaissance d'un solde de prix de vente au titre de placement admissible dans le calcul de la taxe sur le capital lorsque l'acheteur est une société et que le solde est garanti en tout ou en partie par les biens du débiteur.
- la reconnaissance au titre de placements admissibles de quelques éléments constituant normalement les " frais payés d'avance " d'une société, soit : les primes d'assurances, les taxes municipales et scolaires, les loyers relatifs à un immeuble, de la machinerie ou de l'équipement.

L'Agence entend-elle adopter la même politique relativement à ces éléments aux fins de l'application de l'impôt de la Partie I.3 L.I.R. ?

Réponse de la Direction des décisions de l'impôt

Solde de prix de vente

Conformément au paragraphe 181(3) L.I.R., la valeur comptable d'un montant en vertu de la partie I.3 afférent au capital d'une société est celui figurant au bilan présenté aux actionnaires de la société dressé conformément aux PCGR. La présentation comptable d'un montant n'est pas le facteur déterminant de sa nature pour les fins de la partie I.3, mais il faut plutôt déterminer sa vraie nature.

C'est une question de fait de savoir si un solde de prix de vente peut être admissible à une déduction pour placements aux fins de la partie I.3. Il importe d'examiner les contrats pour déterminer le caractère juridique véritable de la transaction. L'Agence est d'avis, qu'en général, un solde de prix de vente est une dette qui n'a pas le caractère d'un prêt ou d'une avance au sens du paragraphe 181.2(4)b) L.I.R. Par ailleurs, tel que mentionné lors de la table ronde de l'Association de planification fiscale et financière de 1993, un solde de prix de vente peut être une dette décrite à l'alinéa 181.2(4)c) L.I.R. s'il est constaté par une obligation, un effet, un mortgage, une hypothèque ou un titre semblable d'une autre société, sauf une institution financière. Une interprétation différente demanderait une modification à la L.I.R.

Il y a lieu de noter la distinction entre les termes « prêts » et « dettes ». Tel que démontré dans la jurisprudence, le terme « dettes » a un sens plus large que le terme « prêts » puisqu'il inclut non seulement la relation prêteur-emprunteur mais aussi une transaction entre vendeur-acheteur. Dans l'affaire *T.E. McCool Ltd.*, 49 DTC 700 (CSC), le juge Estey a émis le commentaire suivant :

Des termes comme « capital emprunté » et « argent emprunté » dans la législation fiscale ont reçu une interprétation leur donnant le sens de capital emprunté dans le cadre d'une relation de prêteur et d'emprunteur entre les parties...S'agissant de voir si cette relation existe, il y a lieu d'établir la nature et le caractère véritable de l'opération. Le terme « dette » a un sens plus large. (traduction libre)

Frais payés d'avance

Tel qu'indiqué à la table ronde du Tax Executives Institute de 1992, les frais payés d'avance qui sont présentés dans les états financiers d'une société et qui sont consentis à une autre société (sauf une institution financière) sont considérés dans le calcul de la déduction pour placements en vertu de l'alinéa 181.2(4)b) L.I.R. comme une « avance ». Nous sommes d'avis que cette interprétation est similaire à celle stipulée par le ministère du Revenu du Québec dans son bulletin d'interprétation.

La Cour d'appel fédérale a récemment défini dans l'affaire *Oerlikon Aérospatiale Inc.*, 99 DTC 5318, le terme « avance » pour les fins de l'alinéa 181.2(3)c) L.I.R. La Cour confirma que le terme « avance » est susceptible de deux sens, soit celui de prêt dans le sens propre du terme et celui d'acompte à valoir sur le prix d'un contrat avant qu'il ne soit exécuté. L'emploi de la conjonction « et » dans l'expression « des prêts et des avances » à l'alinéa 181.2(3)c) L.I.R. ne fait pas en sorte que seules les avances qui sont des « prêts » seraient visées à cet alinéa. De plus, la Cour est d'avis que la règle d'interprétation *ejusdem generis* ne peut être invoquée pour restreindre la portée du mot « avances » à l'alinéa 181.2(3)c) L.I.R. puisque ce mot n'y est pas utilisé dans le contexte d'une énumération susceptible d'en affecter le sens.

TABLE RONDE 2000 – CGA – ADRC

Question 12

Application de l'alinéa 13(21.1)b) L.I.R.

Les dispositions prévues à l'alinéa 13(21.1)a) L.I.R. s'appliquent lorsque le terrain et la bâtisse sont disposés dans la même année d'imposition et qu'un gain en capital est réalisé sur le terrain tandis qu'une perte finale est réalisée sur la bâtisse. L'alinéa 13(21.1)b) L.I.R. s'applique lorsqu'un bâtiment n'est pas disposé dans la même année d'imposition que le terrain sous-jacent ou contigu. Cet alinéa vise généralement à réduire d'un quart, la perte finale autrement réalisée.

Étant donné que l'alinéa 13(21.1)a) L.I.R. a pour effet de réduire la perte finale sur un bâtiment uniquement si la disposition du terrain a donné lieu à un gain en capital, est-ce que l'Agence appliquerait l'alinéa 13(21.1)b) L.I.R. si le contribuable ayant disposé du bâtiment avait disposé du terrain sous-jacent ou contigu à perte dans une année antérieure ?

Réponse de la Direction des décisions de l'impôt

Nous sommes d'avis que les conditions d'application de l'alinéa 13(21.1)b) L.I.R. seraient rencontrées puisque le contribuable était propriétaire du fonds de terre sous-jacent ou contigu au bâtiment à un moment donné avant la disposition du bâtiment et que l'alinéa 13(21.1)a) L.I.R. ne s'applique pas, le fonds de terre n'étant pas disposé dans la même année que la disposition du bâtiment. Les dispositions de l'alinéa 13(21.1)b) L.I.R. feraient en sorte que la perte finale soit réduite même si le terrain avait été disposé à perte au cours d'une année antérieure.